

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 26959C

Inscrit le 31 mai 2010

Audience publique du 18 janvier 2011

**Appel formé par
la société anonyme ..., ...contre
un jugement du tribunal administratif du 19 avril 2010 (n° 26049 du rôle)
dans un litige l'opposant à une décision du directeur de l'administration des
Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial
communal**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 26959C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 31 mai 2010 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme de droit français ..., ayant son siège social à ..., inscrite auprès du registre du commerce et des sociétés de ... sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 19 avril 2010 (n° 26049 du rôle), par lequel ledit tribunal a rejeté comme non fondé son recours tendant à voir redresser « *la décision sur réclamation* » et « *les bulletins d'impôts des années 1998 et 1999* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 8 juillet 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 9 août 2010 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société anonyme ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 octobre 2010 ;

Vu les informations complémentaires déposées au greffe de la Cour administrative par Maître Jean-Pierre WINANDY le 29 octobre 2010 sur demande de la Cour ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 novembre 2010.

La société anonyme de droit français ..., dont la dénomination sociale était ... jusqu'en 2008, ci-après désignée par « *la société ...* », entretint au cours des années 1998 et 1999, conformément à une publication afférente au Mémorial C n° 669 du 29 novembre 1997, un bureau de liaison au Luxembourg sous la dénomination « ... ».

Il résulte des pièces versées en cause et en particulier du dossier fiscal que le 20 mars 2002, le bureau d'imposition Sociétés V de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », adressa à la société ..., dans le cadre de l'instruction des déclarations fiscales relatives aux années d'imposition 1998 et 1999, une demande tendant notamment à obtenir communication des bulletins d'impôts émis par les autorités françaises se rapportant aux années 1998 et 1999 ainsi que les noms et adresses des bénéficiaires de frais de sous-traitance et de frais de location immobilière se rapportant à l'année 1998 et à se voir fournir des explications et justifications relatives aux frais de personnel détaché de l'année 1998 et le détail des charges internes de l'année 1999.

Il résulte encore du dossier fiscal que la société ... ne répondit pas à ladite demande, de sorte qu'elle se vit adresser un rappel en date du 16 avril 2002, rappel resté sans effet, de même que la sommation d'astreinte lui adressée le 10 juin 2002.

A défaut des informations et explications sollicitées, le bureau d'imposition adressa le 29 juillet 2002, en l'application du § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », un courrier à la société ... l'informant notamment de son intention de refuser, faute d'avoir obtenu les renseignements demandés à travers le courrier susvisé du 20 mars 2002, la déduction en tant que dépenses d'exploitation des frais de sous-traitance, des frais de location immobilière, des frais de personnel détaché pour l'année 1998 et la déduction des charges internes au titre de l'année 1999. Le préposé du bureau d'imposition releva tout particulièrement que « *bien disposé de vous entendre en cas de désaccord, je vous prie de formuler vos objections pour le 22.08.2002 au plus tard. Ce délai passé, je me permets d'admettre votre approbation, et l'imposition de l'exercice 1999 sera établie en tenant compte des modifications susmentionnées* ».

A défaut de réaction de la société ... par rapport à son courrier du 29 juillet 2002, le bureau d'imposition émit à son égard le 12 septembre 2002 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1998 et 1999, ainsi que les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 1998 et 1999.

Le 19 novembre 2002, la société ... introduisit une réclamation devant le préposé du bureau d'imposition contre « *les bulletins d'imposition des années 1998 et 1999* », en affirmant que « *les réponses aux questions formulées par vos services vous ont été envoyées* » et en renvoyant le directeur aux « *détails demandés* » pour lui demander de « *rabattre les taxations* ».

La société ... demanda également, par lettre du 19 mai 2004, copie de la demande d'explications lui adressée par le bureau d'imposition le 20 mars 2002.

Par décision du 14 juillet 2009 (n° C 11759 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », rejeta la réclamation en les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 19 novembre 2002 par le sieur ..., au nom de la société anonyme de droit français ..., avec siège social à ..., ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre « les bulletins d'imposition des années 1998 et 1999 » ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués, que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1998 et 1999, ainsi que contre les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 1998 et 1999, tous émis le 12 septembre 2002 ;

Considérant que si l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi les bases d'imposition des années 1998 et 1999 par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en date du 20 mars 2002, le bureau d'imposition avait notifié une mesure d'instruction à la réclamante lui demandant entre autres de lui transmettre les bulletins d'impôts émis par les autorités françaises se rapportant aux années 1998 et 1999, et les noms et adresses des bénéficiaires de frais de sous-traitances et des frais de location immobilière se rapportant à l'année 1998 ;

que le bureau d'imposition avait également demandé des explications et une justification des frais de personnel détaché de l'année 1998 et s'élevant à un montant total de 19.152.604 francs ainsi que le détail des charges internes de l'année 1999 d'un montant total de 42.504.623 francs ;

Considérant que la réclamante n'a réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt des pièces demandées, notamment au rappel du 16 avril 2002 et à la sommation d'astreinte du 10 juin 2002 ;

Considérant que par la suite, le bureau d'imposition a établi les bases d'imposition des années 1998 et 1999 en refusant la déduction en tant que dépenses d'exploitation des frais de sous-traitances, des frais de location immobilière, des frais de personnel détaché en 1998 et la déduction des charges internes en 1999 ;

Considérant qu'à ce jour, la requérante n'a produit aucune des pièces susmentionnées ;

qu'en outre, elle n'a pas réagi aux lettres du 29 juillet 2002 par l'intermédiaire desquelles le bureau d'imposition lui a notifié les divergences par rapport aux déclarations d'impôts des années 1998 et 1999 dans le cadre de l'application du paragraphe 205 alinéa 3 AO ;

qu'en date du 19 mai 2004, la requérante a demandé une copie de la mesure d'instruction susmentionnée du 20 mars 2002 ;

qu'il résulte de ce qui précède que le moyen de la réclamante que « les réponses aux questions formulées » par le bureau d'imposition « ont été envoyées » n'est pas concluant ;

Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par la suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jugement tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 2 septembre 2009, la société ... fit introduire, par l'intermédiaire de Monsieur ..., expert-comptable, un recours tendant à voir redresser « la décision sur réclamation » et « les bulletins d'impôts des années 1998 et 1999 ».

A travers un jugement du 19 avril 2010, le tribunal administratif écarta les moyens d'irrecevabilité soulevés par le délégué du gouvernement et tenant au libellé obscur de la requête introductive, au cumul d'un recours contre une décision directoriale et des bulletins d'impôt et au défaut d'un mandat exprès et spécial dans le chef du mandataire initial et retint qu'il n'était valablement saisi que de la décision directoriale précitée du 14 juillet 2009.

Quant au fond, le tribunal estima que, faute d'avoir soumis au directeur des éléments concrets relatifs à sa prétention tenant à la déduction des charges visées par le courrier du bureau d'imposition du 20 mars 2002, la société ... avait mis le directeur dans l'impossibilité d'exercer la plénitude de ses pouvoirs. Il considéra en outre que le fait par la société ... de verser au cours de la procédure contentieuse un ensemble de factures et documents sans formuler un moyen en droit ou en fait concret ne saurait utilement mettre en cause ni la légalité ni le bien-fondé de la décision directoriale déférée et rejeta le recours comme étant non fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 31 mai 2010, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 19 avril 2010.

A l'appui de son appel, la société ... se réfère à la jurisprudence suivant laquelle le rôle du juge en matière fiscale consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale pour reprocher au tribunal d'avoir statué à tort sur un prétendu moyen relatif à un manquement du directeur, au motif qu'elle n'aurait pas reproché au directeur un refus de statuer sur les pièces soumises au tribunal. Elle affirme qu'elle aurait demandé en première instance la réformation de la décision directoriale dans le sens d'une reconnaissance de la déductibilité des dépenses litigieuses en tant que dépenses d'exploitation et qu'elle aurait soumis au tribunal des pièces,

en l'occurrence des factures et justificatifs ainsi que les documents relatifs à son imposition en France, de nature à documenter la réalité de ces dépenses pour en déduire qu'il aurait incombé au tribunal de dégager les règles de droit applicables en l'espèce et d'opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, i.e. reconnaître la déductibilité des frais de personnel, des frais de sous-traitance et des frais de location immobilière comme dépenses d'exploitation. L'appelante invoque dans ce cadre également le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition qui obligerait le juge à analyser les éléments lui soumis par le contribuable. Elle estime encore que cette conclusion ne se trouverait pas ébranlée par la jurisprudence visée par les premiers juges qui viserait l'hypothèse d'une taxation d'office en cas d'absence de toute déclaration, mais pas l'hypothèse vérifiée en l'espèce d'une déclaration par rapport à laquelle certaines déductions de frais sont refusées, et qu'ainsi le litige porterait en l'espèce sur la qualification fiscale de certains frais, question devant être tranchée par le juge fiscal sous peine de priver le contribuable d'un moyen de défense contentieux.

Le délégué du gouvernement rétorque que le juge devrait être mis en état pour accomplir la mission que lui impute l'appelante et qu'il incomberait à la partie demanderesse de soumettre au tribunal de manière circonstanciée tous les moyens en fait et en droit à l'appui de ses prétentions. Or, le fait de remettre au tribunal « *purement et simplement un tas de pièces* » sans fournir la moindre explication y afférente serait insuffisant à cet égard et il n'appartiendrait pas au juge de suppléer à la carence de la partie demanderesse en recherchant lui-même les moyens à la base de la demande, ce d'autant plus que la requête émane d'un professionnel de la matière. Le délégué du gouvernement en conclut que l'appelante n'aurait présenté en première instance aucun moyen se rapportant à la motivation de la décision directoriale déferée, de sorte qu'aucun débat susceptible d'énervier la validité de cette décision n'aurait pu être engagé devant le tribunal. Le représentant étatique ajoute que la jurisprudence visée par l'appelante ne serait pas pertinente en l'espèce, au motif que dans les affaires à la base de ces décisions, les parties demandereses auraient soumis au tribunal tous les éléments de fait et de droit nécessaires pour que celui-ci ait pu dégager les principes d'imposition.

En termes de réplique, l'appelante souligne que le tribunal aurait eu accès à l'ensemble de son dossier fiscal et que, suite au dépôt de ses déclarations d'impôt, le bureau d'imposition avait remis en cause la déductibilité de certaines charges, laquelle dépendait partant de la fourniture des documents requis par le bureau d'imposition. Or, eu égard à la mise à disposition de toutes les pièces sollicitées au tribunal, celui-ci aurait été valablement saisi de la demande de déduction des charges en question et aurait été tenu de reconnaître le bien-fondé de cette demande et de renvoyer l'affaire devant le bureau d'imposition en vue de la détermination de la cote d'impôt en tenant compte de cette déduction de charges sans s'étendre sur un « *manquement potentiel du directeur* ».

La Cour est amenée à relever liminairement que le redressement opéré par le bureau d'imposition et confirmé par le directeur ne s'analyse pas en une taxation d'office de revenus au sens strict du terme, laquelle n'est appelée à être appliquée que dans l'hypothèse où une détermination exacte des bases d'imposition est impossible. En effet, en l'espèce, le montant des produits de l'activité de l'appelante n'a pas été mis en question par le bureau d'imposition et le différend porte sur la seule question de la réalité et de la déductibilité des postes de dépenses visés dans le courrier du bureau d'imposition du 20 mars 2002, le bureau d'imposition ayant affiché son intention de n'admettre la déduction de ces frais en tant que dépenses d'exploitation que dans la mesure où la preuve documentaire de la réalité et de la déductibilité de ces frais serait rapportée, de manière qu'aucune incertitude sur le niveau des recettes ou dépenses de l'appelante ne se trouve alléguée en cause et que le litige porte

exclusivement sur une question de reconnaissance fiscale comme dépenses d'exploitation de certains postes de charges mis en avant par l'appelante.

En vertu du § 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le § 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le § 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...)* ». Par voie de conséquence, dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose entre autres du pouvoir d'une modification de l'imposition même en défaveur du contribuable, doit appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination successive des bases d'imposition et de la cote d'impôt et il dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable et de l'impôt mis à sa charge.

Cependant, il se dégage des éléments en cause que l'appelante n'avait pas soumis au bureau d'imposition les informations et documents sollicités par celui-ci à travers son courrier du 20 mars 2002, malgré un courrier de rappel et la lettre d'information du 29 juillet 2002. Le bureau d'imposition a partant, à travers les bulletins en cause du 12 septembre 2002, refusé la déduction des postes de charges litigieux sur lesquels portait la demande du bureau d'imposition du 20 mars 2002. Si l'appelante a soutenu dans sa réclamation du 19 novembre 2002 que « *les réponses aux questions formulées par vos services vous ont été envoyées* » et renvoyé le directeur aux « *détails demandés* », il résulte cependant des éléments actuellement soumis à la Cour que les informations et documents y visés n'avaient été soumis ni au bureau d'imposition, ni au directeur avant la prise de la décision directoriale du 14 juillet 2009.

Eu égard au caractère pertinent de la demande de production d'informations et de documents supplémentaires concernant les postes de charges visés par le courrier du 20 mars 2002 et au défaut par l'appelante de les avoir soumis au plus tard au directeur, celle-ci n'a dès lors produit ni devant le bureau d'imposition compétent, ni devant le directeur des éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné du refus de déduction de ces charges. Par cette attitude défaillante, elle a encore enlevé au directeur toute possibilité d'investigation quant à la réalité de ces charges, de sorte qu'il ne pouvait pas épuiser les obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation. C'est partant à juste titre que le tribunal a retenu que la société ... avait mis le directeur dans l'impossibilité de prendre une autre décision et lui avait ôté la plénitude de ses pouvoirs.

Concernant ensuite le rôle dévolu au juge administratif saisi d'un recours au fond contre une décision directoriale de rejet d'une réclamation rendue dans les circonstances ci-avant tracées, aucune disposition légale n'ôte à une partie demanderesse la faculté de soumettre en instance judiciaire des éléments de preuve nouveaux afin d'étayer, à l'appui de sa demande de réformation de la décision directoriale, un moyen déjà soulevé devant le directeur à l'encontre du bulletin entrepris.

Or, au-delà de cette faculté, le tribunal a justement critiqué le fait par la société ... de verser, en première instance, un certain nombre de factures et de documents comptables sans même indiquer dans quelle mesure lesdites pièces seraient susceptibles d'aboutir à une réformation de la taxation d'office critiquée et sans formuler un quelconque moyen en fait ou en droit à cet égard. Le tribunal en a légitimement tiré la conclusion que sous ces conditions il ne saurait utilement mettre en cause ni la légalité ni le bien-fondé de la décision directoriale déferée dans la mesure où la société ... était restée en défaut de formuler utilement un

quelconque moyen afférent. Le tribunal a dès lors rejeté à bon droit le recours comme étant non fondé.

Cependant, il n'en reste pas moins qu'entre-temps la société ... a fait préciser en instance d'appel son argumentaire en ce qui concerne tant les qualifications fiscales à faire que la prise en compte des éléments factuels dont les pièces soumises en première instance sont censées constituer les preuves.

Par voie de conséquence, au vu de l'effet d'évolutif de l'appel, la Cour est actuellement valablement saisie du moyen de l'appelante tendant à la reconnaissance de la qualification de dépenses d'exploitation aux charges visées dans le courrier prévisé du bureau d'imposition du 20 mars 2002 et dont la déduction en cette qualité a été refusée par le bureau d'imposition à travers les bulletins litigieux du 12 septembre 2002.

S'il est vrai qu'il incombe en principe au juge administratif d'examiner lui-même les éléments supplémentaires lui soumis par une partie à l'appui de ses moyens, la situation de l'espèce se distingue par la circonstance ci-avant constatée que l'appelante avait certes réclamé contre les bulletins en cause du 12 septembre 2002 devant le directeur, mais avait mis ce dernier dans l'impossibilité d'exercer la plénitude de ses pouvoirs et de faire usage de ses pouvoirs d'investigation.

Or, le directeur est investi, conformément au § 244 AO, des mêmes pouvoirs d'investigation que le bureau d'imposition et il est tenu, au vœu du § 243 AO, de réexaminer d'office l'intégralité du cas d'imposition lui déféré sans être limité par les demandes du réclamant et avec le pouvoir de modifier l'imposition même en défaveur de celui-ci. Ces pouvoirs permettent au directeur de procéder à un examen circonstancié de la réclamation et de tenir compte d'éventuelles incidences des volets d'imposition critiqués par le réclamant sur d'autres points du cas d'imposition, de manière à assurer au niveau administratif la correcte application de la loi fiscale et une pratique administrative uniforme. Par contre, le juge administratif se trouve privé de ces pouvoirs par l'article 97 (3) n° 8) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif qui rend les §§ 243 et 244 AO inapplicables aux juridictions administratives.

Dans la mesure où le régime des voies de recours instauré par l'AO et la loi prévisée du 7 novembre 1996 prévoit l'examen du fond d'une réclamation en premier lieu par une instance administrative supérieure disposant des pouvoirs prévus par les §§ 243 et 244 AO et où les moyens et éléments de fait soumis par l'appelante au cours de la procédure contentieuse sont susceptibles de donner lieu à des mesures d'instruction complémentaires ou d'avoir des incidences sur d'autres volets des impositions litigieuses, il y a lieu de renvoyer l'affaire devant le directeur afin d'assurer au niveau administratif un examen de la réclamation de l'appelante du 19 novembre 2002 qui tient compte de l'incidence éventuelle des documents et informations soumis aux juridictions administratives et ce nonobstant le caractère justifié de la décision directoriale du 14 juillet 2009 sur base des éléments à la disposition du directeur à ce moment-là.

Il se dégage de ces développements que l'appel est partiellement justifié en ce sens que le jugement entrepris du 19 avril 2010 encourt la réformation en ce qu'il y a lieu de renvoyer l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des pièces et documents versés seulement à la phase contentieuse, malgré des invitations à ce faire au niveau précontentieux, dans le cadre de la réclamation de l'appelante du 19 novembre 2002.

Eu égard au fait que la saisine des deux instances des juridictions administratives par l'appelante et la nécessité pour l'Etat de défendre ses intérêts trouvent leur origine dans le défaut par l'appelante d'avoir utilement saisi le directeur d'une réclamation comportant les éléments nécessaires afin de lui permettre d'y statuer utilement, il y a lieu d'imposer les frais des deux instances à l'appelante nonobstant le caractère partiellement justifié de l'appel.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 31 mai 2010 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 19 avril 2010, renvoie l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des pièces et documents versés seulement à la phase contentieuse dans le cadre de la réclamation de l'appelante du 19 novembre 2002,

rejette l'appel pour le surplus,

condamne l'appelante aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 18 janvier 2011 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative